

**Věc C-221/20**

**Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**

**Datum doručení:**

28. května 2020

**Předkládající soud:**

Korkein hallinto-oikeus (Finsko)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. května 2020

**Navrhovatelka v řízení o opravném prostředku:**

A Oy

---

**MEZITIMNÍ ROZHODNUTÍ KORKEIN HALLINTO-OIKEUS**

**(Nejvyšší správní soud, Finsko)**

**Datum vydání usnesení**

20. května 2020

[*omissis*]

**Předmět**

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce předložená Soudnímu dvoru Evropské unie podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU)

**Navrhovatelka v** A Oy

**řízení o**

**opravném**

**prostředku**

## Napadené rozhodnutí

Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách) ze dne 5. listopadu 2018, č. 18/0924/1

## Vymezení předmětu

1. Ve věci projednávané u Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud, Finsko), v níž se jedná o výběr spotřební daně z alkoholických nápojů, je nutno rozhodnout, zda Tulli (celní orgán) mohl společnosti A Oy uložit daň z alkoholických nápojů s odůvodněním, že tato společnost nemá nárok na sníženou sazbu daně z alkoholických nápojů určenou pro malé pivovary, neboť z důvodu právních a hospodářských vazeb mezi ní a jiným malým pivovarem, společností B Oy, ji již nelze považovat za malý nezávislý pivovar ve smyslu § 9 odst. 1 finského Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů).
2. Vystává však otázka, zda má společnost společně s jiným malým pivovarem nárok na sníženou sazbu spotřební daně na základě čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/83“), ačkoli vnitrostátní zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů neobsahuje žádné ustanovení tohoto druhu o společném zdanění malých pivovarů. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 ve výše uvedeném a dále popsaném kontextu.
3. Soud navrhuje, aby tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla projednána společně s žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce týkající se společnosti B Oy.

## Předmět sporu a relevantní skutečnosti

4. Společnost A Oy je akciová společnost založená podle finského práva. Předmětem jejího podnikání je provoz pivovaru a činnost v gastronomii, maloobchod s nápoji a pivním příslušenstvím, jakož i investiční činnost v oblasti nápojů. Společnost provozuje od dubna 2013 pivovar ve městě C.
5. *Celní orgán* provedl ve společnosti A Oy v roce 2016 finanční kontrolu, která se za období od 1. května 2013 do 31. prosince 2015 týkala produktů společnosti podléhajících spotřební dani. Z kontrolní zprávy zhotovené celním orgánem dne 12. října 2016 vyplývá, že hrubý výstav piva společnosti A Oy v letech 2013 až 2014 činil celkem 299 937 litrů. Společnost uvedla ve svém daňovém přiznání na alkoholické nápoje v dotčeném období celkem 204 679 litrů jako zdanitelné množství piva. Pivo bylo deklarováno ve skupině produktů 1294, v níž je daň z alkoholických nápojů snížena o 50 procent.

6. Během kontroly celní orgán zjistil, že existují vazby mezi společnostmi A Oy a jinými pivovary. Podle kontrolní zprávy držela společnost B Oy v letech 2013 a 2014 ve společnosti A Oy podíl ve výši 11 % a v roce 2015 podíl ve výši 12 %. D měl v dotčeném období ve společnosti B Oy podíl ve výši 37,55 % a ve společnosti A Oy ve výši 6,87 % a současně také v obou společnostech zastával vedoucí pozice. Společnosti A Oy a B Oy navíc spolupracovaly v produktové a provozní oblasti. Společnost A Oy vyráběla piva značek společnosti B Oy. Piva společnosti A Oy byla také uskladňována v daňovém skladu společnosti B Oy.
7. Dodatečnými výměry ze dne 9. prosince 2016 za roky 2013 až 2015 požadoval celní orgán od společnosti A Oy zaplacení daně z alkoholických nápojů, penále z prodlení a peněžité sankce. Podle odůvodnění těchto výměrů nelze na základě okolností, které byly celním orgánem zjištěny během kontroly, společnost považovat za právně a hospodářsky nezávislý pivovar ve smyslu § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů. Při posouzení této otázky bylo přihlédnuto zejména k postavení D jako vlastníka podílů a jeho vedoucí pozici jak ve společnosti A Oy, tak i ve společnosti B Oy. Ohledně společného zdanění společností A Oy a B Oy bylo ve výměru konstatováno, že finský zákonodárce v § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů vědomě neumožnil považovat dva nebo více malých pivovarů za jediný pivovar.
8. Společnost A Oy podala proti dodatečným výměrům celního orgánu odvolání. Podané odvolání vyřizovala Verohallinto (daňová správa), na níž s účinností od 1. ledna 2017 přešel výběr spotřebních daní.
9. *Daňová správa* zamítla odvolání společnosti A Oy rozhodnutím ze dne 7. června 2017.
10. Společnost A Oy napadla rozhodnutí daňové správy u Helsingin hallinto-oikeus (správní soud v Helsinkách). V rámci žaloby společnosti B Oy, která byla u správního soudu v Helsinkách projednávána ve stejnou dobu, požádal tento soud ministerstvo financí o stanovisko ke společnému zdanění ve smyslu směrnice 92/83.
11. Podle stanoviska *ministerstva financí* ze dne 12. června 2016 nemá ustanovení čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice 92/83 pro členské státy kogentní povahu, nýbrž členské státy, které stanoví snížení pro malé pivovary, mohou rozhodnout, zda dotčené ustanovení integrují do svých vnitrostátních právních předpisů. Ustanovení, které by za určitých okolností umožňovalo zdanění dvou nebo více malých nezávislých pivovarů jako jediného pivovaru, nebylo ve Finsku ve vnitrostátním zákoně o dani z alkoholu a alkoholických nápojů obsaženo ani od počátku, ani nebylo přidáno později. Jedná se o vědomé rozhodnutí zákonodárce, neboť snížení bylo určeno výslovně pro malé, samostatně působící pivovary.
12. *Správní soud v Helsinkách* žalobu společnosti A Oy zamítl rozhodnutím ze dne 5. listopadu 2018 s odůvodněním, že společnost nemá nárok na sníženou sazbu daně ve smyslu § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů. Ohledně

společného zdanění správní soud konstatoval, že finský stát nepřevzal čl. 4 odst. 2 druhou větu směrnice 92/83 do zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů a ani nebyl povinen tak učinit.

13. Společnost *A Oy* podala proti rozhodnutí správního soudu opravný prostředek k *Korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud) a navrhovala mimo jiné zrušení rozhodnutí správního soudu. Společnost má za to, že je právně a hospodářsky nezávislým malým pivovarem ve smyslu § 9 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů a že dva malé pivovary lze způsobem upraveným ve směrnici 92/83 považovat za jediný malý pivovar.

### **Souhrn hlavních argumentů účastníků řízení**

14. Společnost *A Oy* ve svém opravném prostředku podaném ke *Korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud), v rozsahu předmětu této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, uvedla, že čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 obsahuje definici malého nezávislého pivovaru. Ve druhé větě dotčeného odstavce 2 se jedná o definici základního pojmu nedílně spojenou s uplatňováním směrnice a část základního pojmu nelze vyjmout z provedení do vnitrostátního práva. Účel směrnice 92/83 a vnitrostátního zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů nepodporuje názor, že zákonodárce ustanovení o společném zdanění obsažené ve směrnici vědomě nepřevzal do vnitrostátní právní úpravy. Ani v zákonodárných podkladech nelze najít žádné náznaky pro takovéto rozhodnutí zákonodárce.
15. Účelem snížené sazby daně pro malé pivovary je podle tvrzení uvedené společností vyrovnat konkurenční výhodu velkých pivovarů spočívající ve větších výrobních kapacitách a podpořit tak provozní podmínky malých pivovarů. Dále je jejím účelem zamezit velkým pivovarům, aby těžily z výhod snížené sazby tím, že svou činnost formálně rozdělí do malých pivovarů. To vyplývá z rozsudku Soudního dvora ve věci C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. Společnost *A Oy* dále tvrdila, že čl. 4 odst. 3 směrnice 92/83 požaduje, aby nižší sazby spotřební daně platily bez rozdílu také pro pivo dodávané z malých pivovarů nacházejících se v jiných členských státech. Schválením názoru, že ustanovení směrnice o společném zdanění malých pivovarů není součástí vnitrostátních právních předpisů, se finský stát možná dopouští daňově nerovného zacházení s pivem vyrobeným v malých pivovarech v jiných členských státech.
17. Vzhledem k tomu, že celková roční produkce společností *A Oy* a *B Oy* nepřesahuje nejvyšší přípustná množství stanovená zákonem o dani z alkoholu a alkoholických nápojů a společnosti jsou právně a hospodářsky nezávislé na jiných malých pivovarech, má společnost *A Oy* za to, že společnosti na základě společné roční výroby mají nárok na sníženou sazbu daně.
18. *Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö* (služba ochrany práv příjemců daňových výnosů) u *Korkein hallinto-oikeus* (Nejvyšší správní soud), v rozsahu předmětu této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, uvedla, že § 9 zákona o dani z

alkoholu a alkoholických nápojů je v souladu s článkem 4 směrnice 92/83. Relevantní je ovšem otázka, zda formulace obsažená v čl. 4 odst. 2 druhé větě směrnice „mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar“ přiznává členskému státu možnost nebo ukládá povinnost, aby více než jeden malý pivovar, které spolupracují, považoval za „malý nezávislý pivovar“. Dotčené ustanovení směrnice je podle svého znění fakultativní, přiznává tedy prostor pro uvážení a není kogentní. Vnitrostátní zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů odpovídající ustanovení neobsahuje. Je zjevné, že toto ustanovení směrnice by muselo být převzato do vnitrostátního zákona, pokud by mělo přímý účinek.

### Vnitrostátní právní předpisy

19. Podle § 9 (ve znění pozměněném naposledy zákonem 571/1997) odst. 1 (ve znění pozměněném naposledy zákony 1298/2003 a 1128/2010) Alkoholi- ja alkoholijumaverolaki (1471/1994) (zákon o dani z alkoholu a alkoholických nápojů 1471/1994) se daň z alkoholických nápojů odváděná z piva, pokud osoba povinná k dani může spolehlivě prokázat, že pivo bylo vyrobeno v podniku právně a hospodářsky nezávislém na jiném podniku stejného odvětví, jehož produkce piva za kalendářní rok nepřesáhne 10 000 000 litrů, snižuje:
  - 1) o 50 procent, pokud množství piva vyrobeného podnikem za kalendářní rok nepřekročí 200 000 litrů;
  - 2) o 30 procent, pokud množství piva vyrobeného podnikem za kalendářní rok činí více než 200 000 a nepřekročí 3 000 000 litrů;
  - 3) o 20 procent, pokud množství piva vyrobeného podnikem za kalendářní rok činí více než 3 000 000 a nepřekročí 5 500 000 litrů;
  - 4) o 10 procent, pokud množství piva vyrobeného podnikem za kalendářní rok činí více než 5 500 000 a nepřekročí 10 000 000 litrů;
20. Podle § 9 (ve znění pozměněném naposledy zákonem 571/1997) odst. 3 (ve znění pozměněném naposledy zákonem 1298/2003) zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994) se v případě, že dva nebo více podniků ve smyslu odstavce 1 spolupracuje v produktové nebo provozní oblasti, nepředpokládá, že to znamená, že mezi nimi existuje právní nebo hospodářská závislost. Za spolupráci v produktové nebo provozní oblasti se považuje nákup surovin a materiálů potřebných pro výrobu piva, jakož i balení piva, marketing a odbyt. Použití tohoto odstavce však předpokládá, že společný výstav piva těchto podniků v kalendářním roce činí nejvýše 10 000 000 litrů.
21. Podle § 9 (ve znění pozměněném naposledy zákonem 383/2015, účinném od 1. ledna 2015) odst. 1 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994) se daň z alkoholických nápojů odváděná z piva, pokud osoba povinná k dani spolehlivě prokáže, že pivo bylo vyrobeno v pivovaru právně a hospodářsky

nezávislém na jiných pivovarech, který je od jiných pivovarů prostorově oddělen, nevyrábí značkové pivo v licenci a množství vyráběného piva nepřesáhne 15 000 000 litrů za kalendářní rok, snižuje:

- 1) o 50 procent, pokud množství piva vyrobeného pivovarem za kalendářní rok nepřekročí 500 000 litrů;
  - 2) o 30 procent, pokud množství piva vyrobeného pivovarem za kalendářní rok činí více než 500 000 a nepřekročí 3 000 000 litrů;
  - 3) o 20 procent, pokud množství piva vyrobeného pivovarem za kalendářní rok činí více než 3 000 000 a nepřekročí 5 500 000 litrů;
  - 4) o 10 procent, pokud množství piva vyrobeného pivovarem za kalendářní rok činí více než 5 500 000 a nepřekročí 10 000 000 litrů;
22. Podle § 9 (ve znění pozměněném naposledy zákonem 383/2015) odst. 3 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994) se v případě, že dva nebo více pivovarů ve smyslu odstavce 1 spolupracuje v produktové nebo provozní oblasti, nepředpokládá, že to znamená, že mezi nimi existuje právní nebo hospodářská závislost. Za spolupráci v produktové nebo provozní oblasti se považuje nákup surovin a materiálů potřebných pro výrobu piva, jakož i balení piva, marketing a odbyt. Použití tohoto odstavce však předpokládá, že společný výstav piva těchto pivovarů v kalendářním roce činí nejvýše 15 000 000 litrů.

### **Relevantní předpisy unijního práva a judikatura**

#### *Směrnice 92/83*

23. Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů stanoví společná pravidla pro strukturu spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Směrnice definuje a klasifikuje různé druhy alkoholu a alkoholických nápojů podle jejich znaků a stanoví právní rámec pro snížené sazby daně, osvobození od daně a výjimky v určitých sektorech.
24. Podle třetího bodu odůvodnění směrnice je pro řádné fungování vnitřního trhu důležité formulovat společné definice všech dotyčných výrobků.
25. Podle sedmého bodu odůvodnění směrnice je v případě piva vyráběného v malých nezávislých pivovarech a v případě lihu vyráběného v malých lihovarech žádoucí společný přístup, který dovolí členským státům uplatňovat na tyto výrobky nižší daňové sazby.
26. Bod 17 odůvodnění stanoví, že v případech, kdy je členským státům dovoleno uplatňovat nižší sazby, by tyto nižší sazby neměly způsobit narušení hospodářské soutěže v rámci vnitřního trhu.

## 27. Článek 4 směrnice stanoví:

„(1) Členské státy mohou uplatňovat snížené sazby daně, které mohou být diferencovány podle ročního výstupu dotyčných pivovarů, na pivo vystavené malými nezávislými pivovary za následujících omezení:

- snížené sazby se neuplatní na podniky, které vyrábějí více než 200 000 hl ročně,
- snížené sazby, které mohou poklesnout pod minimální sazbu, nesmí být přitom sníženy více než o 50 % pod základní vnitrostátní sazbu spotřební daně.

(2) Pro účely nižších sazeb se „malým nezávislým pivovarem“ rozumí pivovar, který je právně a hospodářsky nezávislý na jakémkoli jiném pivovaru, který využívá provozních prostor, jež jsou fyzicky umístěny odděleně od jakéhokoli jiného pivovaru, a který nevyrábí značkové pivo v licenci. Spolupracují-li však dva nebo několik malých pivovarů a jejich společný roční výstup nepřekročí 200 000 hl, mohou být i tyto pivovary považovány za jediný malý nezávislý pivovar.

(3) Členské státy zabezpečí, aby případné nižší sazby, které zavedou, platily stejně i pro pivo dovezené na jejich území z malých nezávislých pivovarů nacházejících se v jiných členských státech. Zejména musí zajistit, aby na žádnou jednotlivou dodávku z jiného členského státu nebyla uvalena vyšší daň než na odpovídající vnitrostátní dodávku.“

*Judikatura Soudního dvora*

28. Soudní dvůr podal výklad definice „malého nezávislého pivovaru“ obsažené v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 ve svém rozsudku C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Ačkoli se tato věc týkala výkladu požadavku právní a hospodářské nezávislosti pivovaru stanoveného v tomto ustanovení, vyjádřil se Soudní dvůr v tomto rozsudku také obecněji k cíli směrnice 92/83 a výkladu jejího čl. 4 odst. 2.
29. V bodě 21 výše uvedeného rozsudku Soudní dvůr s odkazem na třetí bod odůvodnění směrnice a také na její název připomíná, že směrnice má za cíl pro řádné fungování vnitřního trhu formulovat společné definice všech dotyčných výrobků, a začleňuje se tak do politiky harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Aby bylo zaručeno jednotné uplatňování této směrnice, musí být podle Soudního dvora výklad pojmů obsažených v této směrnici autonomní, založený na znění dotčených ustanovení a na účelu uvedené směrnice.
30. V bodě 25 výše uvedeného rozsudku Soudní dvůr konstatoval, že v souladu se sedmým a sedmnáctým bodem odůvodnění má tato směrnice, pokud jde o pivo vyráběné v malých nezávislých pivovarech, za cíl přijetí společného přístupu, který dovolí členským státům uplatňovat na tento výrobek nižší daňové sazby, přičemž je však nutné vyloučit, že tyto snížené sazby způsobí narušení hospodářské soutěže v rámci vnitřního trhu.

31. Podle bodu 26 výše uvedeného rozsudku z toho vyplývá, že směrnice chce vyloučit, že výhoda z takového snížení daňové sazby bude přiznána pivovarům, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly stát na počátku narušení vnitřního trhu.
32. V bodě 29 výše uvedeného rozsudku Soudní dvůr konstatuje, že cílem kritéria nezávislosti je zajistit, aby z této snížené daňové sazby měly prospěch skutečně pivovary, pro které velikost představuje znevýhodnění, a nikoliv pivovary, které náleží k určité skupině.
33. K výkladu čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 se Soudní dvůr vyjádřil také ve věci C-285/14, *Brasserie Bouquet*. V této věci se jednalo o výkladu pojmu „výroba značkového piva v licenci“ ve smyslu uvedeného ustanovení.

### **Nezbytnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

#### *Výklad čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83*

34. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) má za to, že z dosavadní judikatury Soudního dvora nevyplývá jednoznačná odpověď na otázku, zda členský stát, který na pivo vyráběné malými nezávislými pivovary ve smyslu článku 4 směrnice 92/83 uplatňuje snížené sazby spotřební daně, musí uplatnit také ustanovení o společném zdanění malých pivovarů obsažené v čl. 4 odst. 2 druhé větě nebo zda použití posledně uvedeného ustanovení spadá do uvážení dotyčného členského státu.
35. Podle názoru Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) nelze ze znění čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 odvodit jednoznačnou odpověď na výše uvedenou výkladovou otázku.
36. Na jedné straně se lze podle názoru uvedeného soudu domnívat, že účelem formulace použité ve druhé větě dotčeného ustanovení „mohou být .... považovány“ je ponechat použití společného zdanění malých pivovarů na uvážení členského státu i v případě, že se v souladu s článkem 4 směrnice 92/83 rozhodl, že bude na pivo vyráběné malými nezávislými pivovary uplatňovat snížené sazby spotřební daně. Bylo by možné se domnívat, že kdyby unijní normotvůrce zamýšlel uložit členskému státu, který uplatňuje snížené sazby daně, také povinnost použití společného zdanění malých pivovarů, bylo by dané ustanovení formulováno tak, že by z něj jednoznačněji vyplývalo, že je pro členské státy uplatňující snížené sazby daně závazné.
37. Na druhé straně lze také mít za to, že pokud by unijní normotvůrce zamýšlel ponechat použití společného zdanění na uvážení členského státu, který používá snížené sazby daně, použil by v čl. 4 odst. 2 druhé větě směrnice pravděpodobně například formulaci „členský stát může“. Podle názoru Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) je to obvyklá (např. v čl. 4 odst. 1 použitá) formulace



ustanovení v případě, že jeho použití má být ponecháno na volném uvážení členského státu.

38. Bylo by tedy také možné se domnívat, že formulace použitá v čl. 4 odst. 2 druhé větě směrnice „může ... považovat“ nepoukazuje na uvážení členského státu při použití tohoto ustanovení, nýbrž na okolnost, že pivovary, které nesplňují požadavky čl. 4 odst. 2 první věty ohledně nezávislosti, avšak splňují požadavky druhé věty dotčeného ustanovení, mohou být *nehledě na první větu* ustanovení při zdanění považovány za jediný malý pivovar.
39. Podle tohoto výkladu lze mít za to, že slovo „i“ použité ve druhé větě čl. 4 odst. 2 spojuje větu s definicí „malého nezávislého pivovaru“ obsaženou v čl. 4 odst. 2 první větě.
40. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) poukazuje na skutečnost, že podle judikatury Soudního dvora platí, že při výkladu ustanovení unijního práva, které pro určení svého smyslu a dosahu neobsahuje žádný výslovný odkaz na právo členských států a jeho znění samo o sobě neumožňuje s jistotou určit jeho smysl a dosah, je třeba vzít v úvahu kontext a cíle tohoto ustanovení (např. rozsudek ze dne 6. března 2008, C-98/07, *Nordania Finans A/S*, ECLI:EU:C:2008:144, bod 18).
41. V dotčeném kontextu Soudní dvůr ve výše uvedené věci C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, v bodech 20 až 21 svého rozsudku potvrdil, že výklad pojmu „malý nezávislý pivovar“ obsaženého v čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 musí být autonomní, založený na znění dotčeného ustanovení a na účelu uvedené směrnice. Ve stejné souvislosti Soudní dvůr poukázal na to, že směrnice má za cíl „pro řádné fungování vnitřního trhu formulovat společné definice všech dotyčných výrobků a začleňuje se tak do politiky harmonizace struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů“. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) dospívá k závěru, že pojem „malý nezávislý pivovar“ musí být ve světle výše uvedeného cíle směrnice jak ohledně jeho obsahu, tak i jeho dosahu ve všech členských státech, které uplatňují snížené sazby daně na základě článku 4 směrnice, vykládán jednotně.
42. Podle názoru Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) musí být při výkladu čl. 4 odst. 2 směrnice 92/83 v souvislosti s dotčenou výkladovou otázkou přihlédnuto kromě výše uvedeného obecného cíle směrnice také ke specifickým cílům, které sledoval unijní normotvůrce, když členským státům umožnil, aby na pivo vyráběné malými pivovary použily podle článku 4 směrnice snížené sazby daně.
43. V tomto smyslu Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) poukazuje zejména na bod 25 rozsudku ve výše uvedené věci C-83/03, *Glückauf Brauerei GmbH*, v němž Soudní dvůr konstatoval, že pokud jde o pivo vyráběné v malých nezávislých pivovarech, má směrnice za cíl „přijetí společného přístupu, který dovolí členským státům uplatňovat na tento výrobek nižší daňové sazby, přičemž

je však nutné vyloučit, že tyto snížené sazby způsobí narušení hospodářské soutěže v rámci vnitřního trhu.“

44. V bodě 26 rozsudku C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*, Soudní dvůr dále poukázal na to, „že směrnice 92/83 chce vyloučit, aby výhoda z takového [na článku 4 směrnice spočívajícího] snížení daňové sazby byla přiznána pivovarům, jejichž velikost a výrobní kapacita by mohly stát na počátku narušení vnitřního trhu.“ V bodě 29 rozsudku Soudní dvůr také konstatoval, že cílem kritéria nezávislosti v čl. 4 odst. 2 směrnice je zajistit, „aby z této snížené daňové sazby měly prospěch skutečně pivovary, pro které velikost představuje znevýhodnění, a nikoliv pivovary, které náleží k určité skupině.“
45. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) z výše uvedených úvah Soudního dvora dovozuje, že při výkladu čl. 4 odst. 2 směrnice je nutno přihlídnout zaprvé k úsilí harmonizovat struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů a za druhé k cíli podpořit bez narušení hospodářské soutěže na vnitřním trhu postavení malých pivovarů na trhu, pro které velikost představuje znevýhodnění.
46. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) má za to, že rozhodnutí členského státu, který používá nižší sazby spotřební daně, nepovažovat dva nebo více malých pivovarů, které spolupracují a jejichž společná roční produkce činí nejvýše 200 000 hektolitrů, za jediný nezávislý pivovar, není v souladu s výše uvedeným obecným cílem směrnice a výše popsanými specifickými cíli jejího článku 4. Naopak by mohlo vést k nerovnému zacházení s nejmenšími pivovary ve smyslu čl. 4 odst. 2 druhé věty v porovnání s těmi pivovary, které lze podle první věty uvedeného ustanovení považovat za „malé nezávislé pivovary“.
47. S ohledem na nezbytnost výkladu znění čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice 92/83 a absenci příslušné judikatury Soudního dvora je pokládána první předběžná otázka.

*Přímý účinek čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice 92/83*

48. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) konstatuje, že čl. 4 odst. 2 druhá věta směrnice 92/83, která se týká společného zdanění malých pivovarů, nebyla provedena do vnitrostátního finského práva.
49. Ustanovení o snížení daně z alkoholických nápojů u piva vyráběného malými pivovary, které se zakládá na článku 4 směrnice, je obsaženo v § 9 (ve znění naposledy pozměněném zákonem 383/2015) zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů (1471/1994). Tato právní úprava však neobsahuje žádné ustanovení o společném zdanění malých pivovarů odpovídající čl. 4 odst. 2 druhé větě.
50. Na vysvětlení poukazuje Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) na to, že § 9 odst. 3 zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů neodpovídá čl. 4 odst. 2 druhé větě. V tomto ustanovení zákona o dani z alkoholu a alkoholických nápojů jsou totiž výlučně upraveny podmínky, při jejichž splnění jsou dva nebo

více malých pivovarů, které spolupracují v produktové nebo provozní oblasti, považovány i přes tuto spolupráci za právně a hospodářsky nezávislé malé pivovary. Toto ustanovení ale neupravuje možnost považovat dva nebo více malých pivovarů za jediný malý nezávislý pivovar.

51. V případě, že Soudní dvůr odpoví na první předběžnou otázku v tom smyslu, že členský stát, který podle článku 4 směrnice 92/83 používá u piva vyráběného malými nezávislými pivovary snížené sazby spotřební daně, musí používat také ustanovení o společném zdanění malých pivovarů obsažené v čl. 4 odst. 2 druhé větě, je nutno posoudit, zda jednotlivci mohou z posledně uvedeného ustanovení odvozovat práva, jichž se mohou dovolávat u vnitrostátních soudů.
52. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich před vnitrostátními soudy vůči státu, a to jak v případě, že stát směrnicí včas neprovedl do vnitrostátního práva, tak v případě, že ji provedl nesprávně (např. rozsudek ze dne 15. února 2017, C- 592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECLI:EU:C:2017:117, bod 13).
53. Podle názoru Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) lze čl. 4 odst. 2 druhou větu směrnice 92/83 chápat za určitých okolností v tom smyslu, že členskému státu ponechává prostor pro uvážení v rozsahu, v jakém je v tomto ustanovení omezen společný roční výstav pivovarů na nejvýše 200 000 hektolitřů. Toto maximální množství odpovídá nejvyššímu ročnímu vyrobenému množství, které stanoví čl. 4 odst. 1 první odrážka směrnice pro malý nezávislý pivovar. Podle čl. 4 odst. 1 směrnice mohou členské státy odstupňovat snížené sazby daně podle ročního výstavu dotčených pivovarů v rámci tohoto nejvyššího vyrobeného množství. Podle uvedeného soudu si lze představit, že se tato možnost odstupňování týká také společného zdanění pivovarů podle čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice, což členskému státu možná ponechává určitý prostor pro uvážení.
54. Na druhé straně lze mít za to, že pokud se členský stát rozhodne odstupňovat sazby daně v souladu s čl. 4 odst. 1 směrnice, musí také nutně použít příslušné kritérium odstupňování při společném zdanění podle čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice. Podle názoru Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) by to bylo s ohledem na rovné zacházení s malými pivovary odůvodněné. V tomto případě by se uvážení poskytnuté článkem 4 týkalo výlučně čl. 4 odst. 1, nikoli však čl. 4 odst. 2 druhé věty. Podle tohoto výkladu by bylo nutno vycházet z toho, že posledně uvedené ustanovení stanoví společné zdanění dvou nebo více malých pivovarů, které spolupracují a jejichž společný roční výstav nepřekročí 200 000 hl, aniž členskému státu pro použití tohoto ustanovení přiznává prostor pro uvážení.
55. Vzhledem k tomu, že k této otázce neexistuje judikatura Soudního dvora, je předložena druhá předběžná otázka.

56. Společnost A Oy a služba ochrany práv příjemců daňových výnosů měly možnost vyjádřit se k předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru.

**Mezitímní rozhodnutí Korkein hallinto-oikeus o podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru Evropské unie**

57. Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) se rozhodl přerušit další řízení a předložit Soudnímu dvoru Evropské unie podle článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách týkajících se použití čl. 4 odst. 2 druhé věty směrnice 92/83. Rozhodnutí o předběžných otázkách je pro rozhodnutí sporu projednávaného u Korkein hallinto-oikeus (Nejvyšší správní soud) nezbytné.

**Předběžné otázky**

1. Musí být článek 4 směrnice 92/83/EHS vykládán v tom smyslu, že členský stát, který podle tohoto ustanovení používá u piva vyráběného malými nezávislými pivovary snížené sazby spotřební daně, musí používat také ustanovení o společném zdanění malých pivovarů obsažené v čl. 4 odst. 2 druhé větě směrnice, nebo je použití tohoto ustanovení ponecháno na uvážení dotyčného členského státu?

2. Má čl. 4 odst. 2 druhá věta směrnice 92/83/EHS přímý účinek?

[omissis] [omissis]